

WFR 2016/155

Het dispositievereiste in het belastingrecht

Mevr. mr. drs. T.A. Cramwinckel, datum 16-08-2016

Datum	16-08-2016
Auteur	Mevr. mr. drs. T.A. Cramwinckel ^[1]
Vakgebied(en)	Fiscaal bestuursrecht / Algemeen beginsel van behoorlijk bestuur Fiscaal bestuursrecht / Algemeen

Het “dispositievereiste” is een noodzakelijke voorwaarde voor belastingplichtigen om in rechte te beschermen vertrouwen aan inlichtingen te kunnen ontlelen. Het blijkt echter onduidelijk wanneer sprake is van de vereiste “schade naast de wettelijk verschuldigde belasting”. De auteur betoogt dat uit de definitie van de Hoge Raad een methode kan worden gereconstrueerd waarmee het dispositievereiste kan worden getoetst. Dit leidt tot een model dat is gebaseerd op de fiscale jurisprudentie, de ratio van het dispositievereiste en diens bestuursrechtelijke “origine”. Dit model maakt het mogelijk de lijn in de rechtspraak beter te begrijpen.

1 Inleiding

Indien belastingplichtigen bepaalde verwachtingen ontlelen aan inlichtingen van de Belastingdienst, bijvoorbeeld via brochures, de website of de Belastingtelefoon, zal dit er niet gauw toe leiden dat de belastingrechter dit vertrouwen in rechte beschermt. Een belangrijke inperking van het beschermen van (*contra legem*) gewekt vertrouwen vormt het zogenoemde “dispositievereiste”. Deze eis stelt de Hoge Raad sinds *BNB* 1979/311 als voorwaarde voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel bij inlichtingen.^[2] De belastingrechter stelt hiermee als eis dat de belastingplichtige schade *naast* de wettelijk verschuldigde belasting moet hebben geleden, doordat hij op grond van de inlichtingen waarop hij heeft vertrouwd iets heeft gedaan of nagelaten. Het gaat dus om *bijkomende* schade.

Het dispositievereiste is echter een onduidelijke eis, die — nog afgezien van het verwarrende semantische gedaante^[3] — vragen oproept. Want wat is eigenlijk “schade *naast* de te betalen belasting”? Hoe moet worden vastgesteld of sprake is van “bijkomende schade”? Daarmee lijkt de belastingrechter al jaren te worstelen. De jurisprudentie ter zake lijkt “vaag” en casuïstisch,^[4] “[h]et is niet in alle opzichten duidelijk aan de hand van welke criteria de rechter vaststelt of in een bepaald geval schade is geleden”^[5] en de moeizame uitwerking van het vereiste wordt reeds sinds zijn introductie in het belastingrecht bekritiseerd (o.a. Scheltens en Hofstra).^[6]

Zou het echter niet mogelijk zijn om — decennia jurisprudentie later — meer duidelijkheid te scheppen in het leerstuk van het dispositievereiste? Ik meen van wel. In deze bijdrage betoog ik dat uit de definitie van de Hoge Raad een methode kan worden gereconstrueerd waarmee het dispositievereiste en zijn criteria kunnen worden verduidelijkt. Dit leidt tot een model dat is gebaseerd op de fiscale jurisprudentie, de ratio van het dispositievereiste en diens bestuursrechtelijke “origine”. Als de jurisprudentie ter zake aan de hand van dit model wordt geanalyseerd, lijkt deze minder casuïstisch dan wel wordt

aangenomen.

Ik bespreek eerst het juridisch kader van het dispositievereiste en illustreer de problematiek aan de hand van een casus (onderdeel 2). Daarna behandel ik een model voor toetsing van het dispositievereiste (onderdeel 3), waarmee ik vervolgens de jurisprudentie analyseer (onderdeel 4). Ik sluit af met een conclusie (onderdeel 5).

2 Het juridisch kader van het dispositievereiste

2.1 Het vertrouwensbeginsel

Het leerstuk van het dispositievereiste bevindt zich in de context van het vertrouwensbeginsel, één van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het vertrouwensbeginsel houdt in dat indien een bestuursorgaan verwachtingen wekt waarop de burger op goede gronden meent te mogen vertrouwen, die verwachtingen niet mogen worden beschaamd.^[7] De Hoge Raad heeft sinds de Doorbraakarresten (1978) in de jurisprudentie uitgewerkt onder welke omstandigheden een beroep op het vertrouwensbeginsel kan slagen.^[8] Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen een aantal categorieën uitingen waarmee de fiscus vertrouwen kan wekken, zoals beleidsregels, inlichtingen en toezeggingen. De Hoge Raad heeft voor elke categorie een “voorangsregel” met voorwaarden voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel bepaald.^[9] Eén van deze voorwaarden is het dispositievereiste. Dit vereiste geldt niet bij alle categorieën, maar uitsluitend bij algemene en individuele inlichtingen.^[10] Als aan de voorwaarden is voldaan, weegt het vertrouwensbeginsel “zwaarder” dan het legaliteitsbeginsel en wordt derhalve afgeweken van een strikte toepassing van de belastingwet. Een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel leidt er dus toe dat de belastingplichtige minder belasting betaalt dan hij op grond van de belastingwet is verschuldigd.

2.2 Het dispositievereiste als voorwaarde

De Hoge Raad heeft in het klassieke arrest inzake toezeggingen en individuele inlichtingen (*BNB* 1979/311) bepaald dat inlichtingen — anders dan toezeggingen — de fiscus niet binden. Belastingplichtigen mogen als hoofdregel geen gerechtvaardigde verwachtingen ontleen aan algemene en individuele inlichtingen.^[11] De reden daarvoor is dat de fiscus zijn voorlichtende taak zo veel mogelijk onbelemmerd moet kunnen vervullen, aldus de Hoge Raad. Het risico op onvolkomenheden in inlichtingen wordt dan ook in eerste instantie bij de belastingplichtige gelegd. Slechts bij hoge uitzondering kan dat risico verschuiven naar de fiscus en zullen de gewekte verwachtingen zwaarder wegen dan de strikte wetstoepassing. Daartoe stelt de Hoge Raad twee voorwaarden:^[12]

- (i) de belastingplichtige behoefde de onjuistheid van de inlichting niet te beseffen; en
- (ii) hij voldoet aan het zogenoemde “dispositievereiste”.^[13]

De Hoge Raad definieert het dispositievereiste als volgt:^[14]

“De belastingplichtige heeft, afgaande op die onjuiste inlichtingen, een handeling verricht of nagelaten, ten gevolge waarvan hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen, maar daarenboven schade lijdt.”

Het gaat er dus om dat de belastingplichtige (i) op grond van de met de inlichting gewekte

verwachtingen (ii) iets heeft gedaan (of nagelaten) (iii) waardoor hij “extra” schade lijdt naast de wettelijk verschuldigde belasting, indien het vertrouwen wordt beschaamd. In onderdeel 3 kom ik hierop terug.

2.3 Het problematische dispositievereiste

Het dispositievereiste wordt in de literatuur uitgelegd als schade “afgezien van het toch moeten betalen van belasting”.^[15] De opvatting is dat pas sprake is van “schade” indien de belastingplichtige niet alleen meer belasting heeft te betalen dan waarop hij had gerekend, maar dat hij “ook anderszins” schade lijdt.^[16] Maar wanneer daarvan sprake is, blijkt geen heldere zaak.

Er wordt dan ook geconcludeerd dat de jurisprudentie ter zake “nogal vaag” en “casuïstisch” is.^[17] Weliswaar biedt de jurisprudentie in de sfeer van de kostprijsverhogende belastingen *voorbeelden* van “schade”, maar bij de directe belastingen is schade veel minder eenduidig.^[18] Ook anno 2016 wordt het dispositievereiste beschouwd als “niet altijd even duidelijk”.^[19] Doorgaans worden in de literatuur evenwel uitsluitend voorbeelden gegeven van gevallen waarin het dispositievereiste al dan niet is geslaagd,^[20] terwijl de gedachten achter het leerstuk daarbij niet (gedetailleerd) worden ontvouwd.^[21] Het voornaamste probleem is dan ook dat niet duidelijk is aan de hand van welke criteria de rechter vaststelt of in een concreet geval schade is geleden.^[22] De verschillende bezwaren die reeds bij de introductie van het dispositievereiste in het belastingrecht door Scheltens en Hofstra^[23] zijn geuit, zoals de moeizame vaststelling van schade bij directe belastingen, staan dus nog steeds. Ik zal dat illustreren aan de hand van een casus.

2.3.1 Voorbeeldcasus BNB 1991/77

Het arrest *BNB* 1991/77 is één van de weinige gevallen waarbij de Hoge Raad zich in de sfeer van de directe belastingen heeft uitgelaten over het dispositievereiste.^[24] In deze zaak had een belastingplichtige zich in het kader van een aankoop van een bedrijfspand tot de Belastingdienst gewend om inlichtingen in te winnen over de toepassing van een bepaalde investeringsfaciliteit.^[25] Na een brief van de fiscus kocht de belastingplichtige het pand, maar later bleek de investeringsfaciliteit kort daarvoor afgeschaft. De belastingplichtige moest vervolgens onverwachts extra financieringskosten maken. Het hof besliste dat hiermee sprake was van schade in de zin van het dispositievereiste en verminderde de aanslag met inachtneming van de aftrekpost voor de investeringsfaciliteit. In cassatie betoogde de staatssecretaris dat het hof een onjuiste uitleg aan het begrip “schade” heeft gegeven. De staatssecretaris stelt dat de hogere financieringskosten geen schade opleverden, omdat deze het “rechtstreeks gevolg” zijn van het betalen van de wettelijk verschuldigde belasting en “daarin besloten liggen”.^[26] De Hoge Raad volgt dit standpunt en stelt: “dat de enkele omstandigheid dat belanghebbende hogere financieringskosten heeft moeten maken doordat hem, in overeenstemming met de wettelijke bepalingen, niet de BRT [de fiscale faciliteit] is toegekend, niet meebrengt dat hij schade heeft geleden in de zin van de arresten van 26 september 1979, *BNB* 1979/311, en 9 maart 1988, *BNB* 1988/148”.^[27]

De Hoge Raad beslist dus dat, hoewel belastingplichtige extra kosten heeft moeten maken omdat de investeringsfaciliteit niet werd toegepast, dit niet tot schade leidt. Het blijft echter onduidelijk aan de hand van welke criteria de Hoge Raad vaststelt dat in casu geen schade is geleden (NB: terwijl de rentekosten niet-fiscaal zijn). Evenmin is helder hoe de feitelijke omstandigheden bij de beoordeling van schade worden gewogen.

2.3.2 Evaluatie casus

In de literatuur is vervolgens uit dit arrest wel afgeleid dat dat financierings- en rentekosten dus geen “dispositieschade” vormen.^[28] Maar dit is mijns inziens te kort door de bocht.^[29] Er is namelijk iets opvallends aan de hand. Hoewel de Hoge Raad besliste dat niet aan het dispositievereiste is voldaan, is volgens de Hoge Raad sprake van “zodanig bijzondere omstandigheden” dat het beroep op het vertrouwensbeginsel toch wordt gehonoreerd. Deze uitkomst is opmerkelijk te noemen, want die benadering past niet binnen de door de Hoge Raad geformuleerde systematiek van de toetsing van het vertrouwensbeginsel.^[30] Immers, op grond van de “alles-of-niets”-benadering van de voorrangsregel wordt slechts van een juiste wetstoepassing afgeweken indien aan alle toepassingsvoorwaarden voor de categorie (hier: inlichtingen) is voldaan — en anders niet.^[31] Ik denk dat de Hoge Raad tot het oordeel had moeten komen dat wél sprake is van schade in de zin van het dispositievereiste. In die zin besliste ook het hof.^[32] Uit de omschrijving van het vereiste (zie onderdeel 2.2) volgt immers dat het moet gaan om *bijkomende* schade, die wordt veroorzaakt doordat de belastingplichtige op grond van de gewekte verwachtingen een handeling heeft verricht. En dat is precies wat hier aan de hand is. De belastingplichtige heeft namelijk, afgaande op informatie van de fiscus, een pand aangekocht (*handeling*) en hij wordt ermee geconfronteerd dat hij niet alleen de investeringsfaciliteit niet verleend heeft gekregen (*belasting*), maar als gevolg daarvan ook hogere financieringskosten (*bijkomende schade*) heeft moeten maken. Dat deze financieringskosten *hun oorzaak vinden* in het verschuldigd zijn van meer belasting dan waarop was gerekend, is dan niet meer dan logisch: het onderstreept het causale verband tussen de (achteraf onjuiste) inlichting en de gevolgen daarvan.

Sterker nog, indien de onverwachtse belasting *niet* alsnog verschuldigd zou zijn, zou in het geheel niet aan schade in de zin van het dispositievereiste worden toegekomen. Immers, pas op het moment dat de fiscus een belastingaanslag oplegt — die weliswaar in lijn is met de belastingwet (de faciliteit wordt niet toegekend), maar afwijkt van de eerder gewekte verwachtingen — pas op dát moment ontstaat schade. Pas dan is (extra) financiering nodig, pas dan ontstaan extra kosten, pas dan zou het ondernemingsvermogen worden aangetast. Is deze “bijkomende” schade, die zijn oorzaak vindt in een handeling op grond van verstrekte informatie, dus niet precies wat met het dispositievereiste van *BNB* 1979/311 is beoogd? Ik meen — net als het hof in deze zaak, evenals Van Wijk, Konijnenbelt en Van Male — van wel.^[33]

2.4 Tussenconclusie

Hoewel de uitkomst (een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel) in *BNB* 1991/77 mij juist voorkomt, is “de weg ernaar toe” inconsistent in het licht van de vertrouwensleer en het dispositievereiste. Een andere invulling van het dispositievereiste, zoals het hof *in casu* voorstond, had wel tot een systematisch juiste uitkomst geleid. Mijns inziens is *BNB* 1991/77 illustratief voor de problematiek rondom het leerstuk. Dit voorbeeld staat niet op zichzelf. In zijn algemeenheid is onduidelijk op welke wijze de belastingrechter het dispositievereiste toetst en wat de precieze weging, het belang en de invloed is van die feitelijke omstandigheden bij de beoordeling van de schade.^[34] Dat leidt ertoe dat de jurisprudentie ter zake in het algemeen vaagheid en een sterk casuïstisch karakter wordt verweten, waarbij “niet steeds eenduidig is wat als schade kwalificeert”.^[35] Ook in de lagere rechtspraak lijkt een consistent beeld van schade te ontbreken.^[36] Er is dus behoefte aan meer duidelijkheid in het dispositieleerstuk.

3 Model voor toetsing van het dispositievereiste

3.1 Inleiding

In dit onderdeel zal ik een voorstel tot verduidelijking van het dispositievereiste bepleiten. Mijns inziens is sprake van “verduidelijking” indien een methode wordt geconstrueerd waarmee kan worden beoordeeld of in een concreet geval aan het dispositievereiste is voldaan. Het lastige is vooral het vaststellen van “bijkomende schade”. Naast de definitie van de Hoge Raad, zoek ik aansluiting bij de aard van het belastingrecht (onderdeel 3.1.1), de ratio van het dispositievereiste (onderdeel 3.1.2) en diens bestuursrechtelijke “origine” (onderdeel 3.1.3). Hierna bespreek ik eerst deze randvoorwaarden en daarna het model (onderdeel 3.2). De meer principiële discussie over de wenselijkheid van het dispositievereiste laat ik hier buiten beschouwing.^[37]

3.1.1 Het belastingrecht en schade

Scheltens meent dat de Hoge Raad zich in *BNB 1979/311* “taalkundig niet geheel zuiver heeft uitgedrukt”. De uitdrukking dat het verrichten of nalaten van een handeling, ten gevolge waarvan (de belanghebbende) niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting moet betalen maar daarenboven schade lijdt, zou namelijk betekenen dat het handelen of nalaten de oorzaak zou zijn van het moeten betalen van de belasting en van de schade. En dat kan de Hoge Raad “uiteraard niet bedoeld (...) hebben”, aldus Scheltens. Ik meen echter dat deze interpretatie niet (langer) kan worden volgehouden. Het is mijns inziens goed te verklaren dat het dispositievereiste in het belastingrecht problematisch is. De oorzaak daarvoor kan worden gevonden in de specifieke aard van het belastingrecht. Hoe valt “schade” af te bakenen van de wettelijk verschuldigde belasting, als het in het belastingrecht juist *telkens en uitsluitend* om de wettelijk verschuldigde belasting gaat? Het leerstuk van het dispositievereiste in *fiscalibus* is daarop simpelweg niet voldoende geëquipeerd. De Hoge Raad heeft in *BNB 1979/311* geen expliciete methode gegeven en ook in latere jurisprudentie of literatuur is evenmin “houvast” ontwikkeld om schade af te bakenen van de wettelijk verschuldigde belasting. Hierbij is van belang dat het uitgangspunt in het belastingrecht een *financiële* tweepartijenrelatie is tussen Belastingdienst en belastingplichtige. Het gaat dus telkens om belasting, om geld, en vooral: om de omvang, de *hoogte* van de belastingschuld. De veronderstelling dat schade geheel zou losstaan van de wettelijk verschuldigde belasting, iets extra’s, anders of bijkomends is, *niet* daarin zijn oorzaak zou vinden (zoals Scheltens interpreteerde) werkt dan ook vertroebelend en leidt in mijn optiek tot onduidelijkheid.^[38] De schade ligt immers telkens juist besloten in het alsnog moeten betalen van belasting over iets waarvan de belastingplichtige meende dat geen of minder belasting was verschuldigd (vgl. onderdeel 2.3.2). De schade vindt zijn oorzaak in het alsnog moeten betalen van (een hogere) wettelijke belasting. Belasting en schade hangen dus onlosmakelijk samen.

3.1.2 Ratio dispositievereiste

Om te bepalen hoe het dispositievereiste en zijn criteria kunnen worden verduidelijkt, is van belang helder te krijgen waartoe de eis dient. Wat is de ratio achter het dispositievereiste? In het bestuursrecht bestaat consensus over het uitgangspunt dat niet elk vertrouwen dat een bestuursorgaan wekt, dient te worden nagekomen.^[39] Dat geldt eveneens voor de fiscaliteit: niet elke “blote”^[40] verwachting die de fiscus wekt, is gerechtvaardigd — en zeker niet de verwachtingen die op grond van “slechts” algemene inlichtingen ontstaan. Het dispositievereiste strekt ertoe om vast te

stellen of een burger (belastingplichtige) daadwerkelijk op bepaalde informatie heeft vertrouwd, “voortgebouwd”, waarbij hij in een nadeliger positie komt te verkeren indien die verwachting niet wordt nagekomen.^[41] Aldus bezien vormt het dispositievereiste een “realiteitstoets” op het gewekte vertrouwen, omdat blote verwachtingen ontleend aan inlichtingen niet onbegrensd beschermd (moeten) worden.^[42] Op welke wijze doet het dispositievereiste recht aan het achterliggende principe van rechtens te honoreren verwachtingen? Indien het vertrouwen is gerechtvaardigd, leidt toepassing van het vertrouwensbeginsel tot het *verlagen* van de belastingschuld ten opzichte van de wet, overeenkomstig die *gerechtvaardigde* verwachtingen. Met het leerstuk in *BNB* 1979/311 is duidelijk geworden dat het dispositievereiste gevallen beschermt, waarbij het gewekte vertrouwen dat de aanslag tot een lager bedrag zou worden vastgesteld (of achterwege zou blijven) op zichzelf genomen *onvoldoende sterk* is om dat te rechtvaardigen, maar waarbij het tekort aan gerechtvaardigdheid zou worden gecompenseerd doordat die (onjuiste) informatie schade heeft toegebracht aan de belastingplichtige.^[43] Het dispositievereiste dient er, met andere woorden, toe om een balans aan te brengen tussen enerzijds het belang van de fiscus (het “algemeen belang”, het heffen van de wettelijk verschuldigde belastingen) en anderzijds het belang van de individuele burger (die in vertrouwen heeft gehandeld en daardoor anders nadeel lijdt).^[44]

3.1.3 Bestuursrechtelijke origine van het dispositievereiste

Het is zinvol om kort stil te staan bij de origine van het vereiste, omdat het leerstuk via het algemene bestuursrecht in het belastingrecht terecht is gekomen. Konijnenbelt introduceerde de term “dispositievereiste” in 1975.^[45] Via auteurs uit het algemene bestuursrecht is de door de belastingkamer van de Hoge Raad geformuleerde schade-eis sinds begin jaren negentig ook in de fiscale literatuur aangehaald als het dispositievereiste.^[46] Konijnenbelt stelde dat voor een beroep op de bescherming van het vertrouwensbeginsel noodzakelijk is dat de burger

“op grond van het gewekte vertrouwen handelingen heeft verricht die hij anders zou hebben nagelaten en die niet licht ongedaan kunnen worden gemaakt of indien en voor zover hij ten gevolge van het vertrouwen anderszins in een andere toestand is geraakt”.^[47]

Ook in het algemene bestuursrecht zijn gebieden waar — net als in het belastingrecht — een financiële relatie tussen burger en overheid centraal staat (o.a. sociale verzekeringen, pensioenen, ambtenarensalarissen, subsidies^[48]). Zonder hierbij uitvoerig te kunnen stilstaan, is mijns inziens opvallend dat in de bestuursrechtelijke literatuur nauwelijks tot geen discussie lijkt te bestaan over de vraag wat kwalificeert als schade in de zin van het dispositievereiste.^[49] Onbetwist is dat schade kan bestaan zowel uit niet-vermogensrechtelijke schade (bijv. een verminderd uitzicht door een dakkapel van de burens), als uit financieel nadeel. Als voorbeelden van financiële schade wijzen Van Wijk en Konijnenbelt op een burger die, denkende dat zijn salaris een bepaalde hoogte had, uitgaven heeft gedaan die hij zou hebben nagelaten als hij de echte (geringere) hoogte van het salaris had gekend. Hij heeft een verzekering opgezegd, menende dat zijn aanmelding door het ziekenfonds was geaccepteerd. Hij heeft personeel in dienst genomen, vertrouwend dat de subsidie zou doorgaan. “In zulke gevallen ontstaat schade als het vertrouwen zonder meer wordt beschaamd.”^[50]

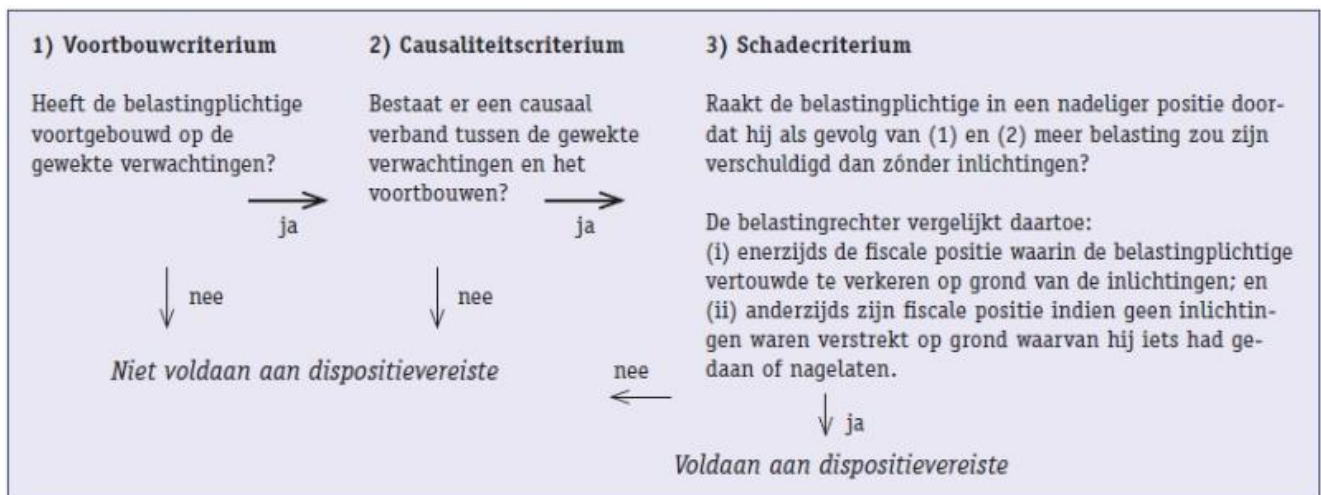
De breed gedragen gedachte in het bestuursrecht is dat in financieel-bestuursrechtelijke zaken al snel schade ontstaat als het gewekte vertrouwen niet wordt nagekomen.^[51]

3.2 Model voor toetsing van het dispositievereiste in het belastingrecht

Als gezegd is het wenselijk om meer duidelijkheid te verkrijgen in het leerstuk van het dispositievereiste. In dit onderdeel stel ik een model voor waarmee het dispositievereiste kan worden getoetst. Hoewel de Hoge Raad in *BNB 1979/311* geen expliciete methode heeft bepaald ter beoordeling van het dispositievereiste, valt uit de definitie (zie onderdeel 2.2) af te leiden dat bij het dispositievereiste drie criteria van belang zijn:

- (i) voortbouwen;
- (ii) causaliteit; en
- (iii) schade.

Aan de hand van deze criteria, tezamen met de hiervoor geformuleerde randvoorwaarden, kan een methode kan worden geformuleerd ter toetsing van het dispositievereiste. Het model bestaat uit drie cumulatieve criteria: het voortbouw criterium, het causaliteitscriterium en het schadecriterium.



Figuur 1: Model voor toetsing van het dispositievereiste

Er is voldaan aan het dispositievereiste indien aan elk — hierna toe te lichten — criterium is voldaan.

3.2.1 Voortbouw criterium

De startvraag is telkens: heeft de belastingplichtige een handeling verricht of juist nagelaten. Oftewel, heeft hij *voortgebouwd* op de gewekte verwachtingen?^[52] Het gaat erom dat het vertrouwen hem heeft aanzet tot handelingen die hij anders niet (of op een andere manier) zou hebben gedaan. De verwachtingen moeten een handeling hebben “uitgelokt”,^[53] zoals de aankoop van een perceel voor een bepaald bedrag. Dit criterium strekt er (met het causaliteitscriterium) toe om te identificeren in welke gevallen daadwerkelijk is vertrouwd op de inlichting (vgl. onderdeel 3.1.2).

3.2.2 Causaliteitscriterium

Sterk samenhangend met het “voortbouwen”, moet worden vastgesteld of het voortbouwen *in rechtstreeks verband* staat met de inlichting. Bestaat er een causaal verband tussen de gewekte verwachtingen en het handelen? Als een belastingplichtige bijvoorbeeld reeds een bepaalde investering heeft gemaakt, ter zake waarvan pas later inlichtingen over een investeringsfaciliteit zijn verstrekt, is van causaliteit geen sprake.

3.2.3 Schadecriterium

Kern van het model vormt het schadecriterium. Als vaststaat dat de belastingplichtige heeft voortgebouwd op de gewekte verwachting dient vervolgens te worden getoetst of hij schade lijdt indien het vertrouwen wordt beschaamd. Het gaat hierbij om schade die, zoals Happé terecht stelt, *wordt veroorzaakt doordat alsnog belasting moet worden betaald over datgene waarvan men op grond van de inlichting meende geen belasting te zijn verschuldigd*.^[54] Hoe kan de belastingrechter dit beoordelen? Met Poelmann ben ik van mening dat voor het vaststellen van schade niet een vergelijking met anderen gemaakt moet worden (zoals Happé stelt^[55]), maar dat een juiste “benchmark” is de vergelijking met de situatie dat géén vertrouwen zou zijn gewekt op grond waarvan de belastingplichtige iets heeft gedaan of nagelaten. Het perspectief voor de vergelijking in het licht van het vertrouwensbeginsel wordt dus gevormd door de situatie met en zonder gewekte verwachtingen. Er dient ter bepaling van schade een vergelijking te worden gemaakt tussen:

- (i) enerzijds de fiscale positie waarin de belastingplichtige vertrouwde te verkeren op grond van de inlichtingen; en
- (ii) anderzijds zijn fiscale positie indien geen inlichtingen waren verstrekt op grond waarvan de belastingplichtige iets had gedaan of nagelaten.

Als een discrepantie bestaat tussen (i) en (ii) lijdt de belastingplichtige als gevolg van de inlichtingen schade. Dan voldoet hij aan het schadecriterium. Immers, indien hij toch belasting is verschuldigd over iets waarvan hij op grond van de inlichtingen meende geen belasting te hoeven betalen, ontstaat inherent nadeel als hij op die verwachtingen heeft voortgebouwd. Deze benadering komt overeen met de schadeopvatting in het algemene bestuursrecht.^[56] Het gevolg van de hogere belastingschuld is dat de belastingplichtige bijvoorbeeld in zijn draagkracht, vermogen^[57] of winst^[58] wordt aangetast, betalingsmoeilijkheden krijgt^[59] of (extra) financiering moet aantrekken.^[60]

Omvang van de schade irrelevant

Het is tot slot van belang om te zien dat, zodra het *bestaan* van de schade voldoende vaststaat, de *precieze omvang* van de schade niet van belang is. De (exacte) schade is immers ook niet wat in het belastingrecht wordt gecompenseerd. Het vertrouwensbeginsel leidt er namelijk toe dat de aanslag wordt verlaagd conform de gewekte verwachtingen, oftewel, alsof de onjuiste inlichting wél juist was. Dat “leidt tot een belastingvoordeel voor de belanghebbende dat in omvang niets te maken hoeft te hebben met de feitelijk door hem geleden dispositieschade.”^[61] Wattel beschrijft dit terecht als het “ietwat curieuze gevolg” van het vertrouwensbeginsel.^[62]

Dat ter beoordeling van het schadecriterium de *feitelijk geleden schade* irrelevant is, blijkt ook uit het algemene bestuursrecht. Als het gaat om financiële verhoudingen moet het *bestaan* van schade die wordt veroorzaakt door gewekt vertrouwen *voldoende vaststaan*, aldus Van Wijk, Konijnenbelt en Van Male.^[63] Zo laat het arrest van de Vriezenveense vroedvrouw zien dat de omvang van de schade als gevolg van het opzeggen van de particuliere verzekeringen niet direct duidelijk was, maar *wel dat sprake was van schade*.^[64] Het bestaan van schade was voor de Centrale Raad van Beroep beslissend voor het oordeel dat de toelatingsbeschikking tot de ziekteverzekering krachtens de WAO “althans (...) niet zonder meer” mocht worden teruggenomen.

3.3 Tussenconclusie

Aan de hand van het voortbouw-, causaliteit- en schadecriterium kan worden vastgesteld of een belastingplichtige daadwerkelijk heeft gehandeld in vertrouwen op de informatie, waarbij die (onjuiste)

informatie hem schade toebrengt indien de verwachtingen niet worden beschermd. In het volgende onderdeel bespreek ik de jurisprudentie ter zake in het licht van dit voorstel.

4 Analyse jurisprudentie met model

4.1 Inleiding

Aan de hand van rechtspraak van de Hoge Raad, hoven en rechtbanken zal ik betogen dat met het voorgestelde model ter toetsing van het vereiste beter kan worden verklaard waarom in sommige uitspraken volgens de belastingrechter wel aan het dispositievevereiste is voldaan (onderdeel 4.2) en in andere gevallen niet (onderdeel 4.3). Ook zal ik ingaan op een aantal “dissonanten” in de rechtspraak (onderdeel 4.4). Telkens bespreek ik de jurisprudentie in het licht van de drie criteria uit het model. De analyse laat zien dat het model de impliciete toetsing van het vereiste door de belastingrechter kan reconstrueren en “blootleggen” (onderdeel 4.5).

4.2 Rechtspraak: voldaan aan dispositievevereiste

4.2.1 Indirecte belastingen

In de sfeer van de kostprijsverhogende belastingen heeft de belastingrechter in een aantal arresten geoordeeld dat aan het dispositievevereiste is voldaan, bijvoorbeeld *BNB* 1990/51^[65], *BNB* 2000/330 en de “vroege” voorbeelden *BNB* 1958/107^[66] en *BNB* 1971/3.^[67] In deze gevallen is telkens duidelijk dat de belastingplichtige heeft voortgebouwd (voortbouwcriterium) op de gewekte verwachtingen (causaliteitscriterium). Zo heeft de ondernemer in *BNB* 1990/51, afgaande op door de inspecteur gewekte verwachtingen, de in rekening gebrachte omzetbelasting deels terugbetaald aan zijn afnemer; heeft de campingexploitant uit *BNB* 2000/330 op grond van inlichtingen over de hoogte van de verontreinigingsheffing nagelaten om de kampeertarieven voor dat jaar extra te verhogen;^[68] heeft de ondernemer in *BNB* 1958/107 op grond van de informatie uit een “aanschrijving” geen omzetbelasting doorberekend en heeft het Voorburgse ziekenhuis in *BNB* 1971/3 op basis van een “circulaire” nagelaten de verpleegtarieven te verhogen. Al deze voorbeelden laten zien dat het gewekte vertrouwen “effect” heeft gehad op het gedrag van de belastingplichtige.^[69] Dat blijkt ook in gevallen uit de lagere rechtspraak.^[70]

Toepassing van het schadecriterium laat in genoemde gevallen zien dat voor de belastingplichtige een fiscaal nadelig verschil bestaat tussen:

- (i) de fiscale positie waarin de belastingplichtige vertrouwde te verkeren op grond van de inlichtingen (bijv. niet-belast, zoals bij het ziekenhuis; of beperkter belast, zoals bij de campingexploitant en de ondernemers); en
- (ii) anderzijds zijn fiscale positie indien geen inlichtingen waren verstrekt op grond waarvan de belastingplichtige iets had gedaan of nagelaten (bijv. dan waren de kampeertarieven, verpleegtarieven of prijzen wél adequaat verhoogd).

Dat de belastingplichtigen telkens alsnog de belasting zijn verschuldigd, leidt tot schade.^[71] Er hoeft dan ook niet langer te worden getwist over Scheltens’ vraag “of de schade dan bestaat in het niet doorberekend hebben” van de belasting, “dan wel in het vervolgens moeten betalen van een toch opgelegde aanslag”.^[72] Het schadecriterium maakt immers inzichtelijk dat het alsnog moeten betalen

van de belasting schade veroorzaakt, omdat deze afgaande op inlichtingen van de fiscus niet meer kan worden afgewenteld op consument/gast/afnemer en dus (in afwijking van de wettelijke systematiek) voor diens rekening komt.^[73]

Overigens hangen de belasting en de schade in de sfeer van de indirecte belastingen in omvang samen, maar dat is niet noodzakelijk voor het schadecriterium.^[74] Immers, als hierboven (onderdeel 3.2.3) gesteld is van belang *dat de schade bestaat*, maar de *omvang* is irrelevant.

Met het model kan dus telkens worden beargumenteerd en verklaard waarom in de aangehaalde jurisprudentie aan het dispositievereiste is voldaan.

4.2.2 Directe belastingen

Het — bij mijn weten — enige arrest in de directe belastingen dat kan worden beschouwd als een geslaagd (vroeg^[75]) voorbeeld van het dispositievereiste is *BNB 1977/286*.^[76] In dit geval besliste de Hoge Raad dat het moeten terugbetalen van een te grote teruggaaf loonbelasting, die belastingplichtige na een mededeling van de fiscus had aangewend voor een hypotheekaflossing, voor hem een (te) “zware belasting” zou vormen.^[77] De Hoge Raad stelt dat om die reden het gewekte vertrouwen aan navordering in de weg staat. De aantasting van de draagkracht lijkt bijkomende schade te veroorzaken.^[78] Maar dat roept tegelijkertijd complicerende, feitelijke vragen op (bijv. Wat als de teruggaaf was besteed aan consumptieve uitgaven? Begeeft de Hoge Raad zich hiermee niet op het terrein van de invordering? Wat als een betalingsregeling kan worden afgesproken?).^[79] Juist door deze knelpunten had Scheltens bezwaar tegen het dispositievereiste.

Toepassing van het model laat echter zien dat de door de Hoge Raad geformuleerde redenering minder problemen hoeft op te roepen dan gevreesd. Het is namelijk goed te verklaren dat de Hoge Raad de gewekte verwachtingen beschermt: de belastingplichtige heeft gehandeld doordat hij de teruggaaf heeft besteed aan een extra aflossing op zijn hypotheek (voortbouwcriterium), in rechtstreeks verband met de inlichting-avant-la-lettre^[80] (causaliteitscriterium).^[81] Tot slot is voor de belastingplichtige ook sprake van schade (schadecriterium), want er bestaat een voor hem fiscaal nadelig verschil tussen (i) de fiscale positie waarin de belastingplichtige vertrouwde te verkeren (recht op teruggaaf) en (ii) anderzijds zijn fiscale positie indien geen inlichtingen waren verstrekt (geen recht op teruggaaf, teruggaaf dan niet besteed aan hypotheekaflossing). Het feit dat hij later wordt geconfronteerd met een navorderingsaanslag leidt tot nadeel, omdat de alsnog verschuldigde maar reeds aangewende belasting toch voor zijn (overigens niet draagkrachtige) rekening komt. Er is in dit geval dus wel degelijk sprake van schade in de zin van het dispositievereiste, zonder dat dit aanleiding hoeft te geven tot casuïstische beslispunten.

Een mooi voorbeeld van het dispositievereiste in de lagere rechtspraak biedt *V-N 2007/20.3.4*.^[82]

“Ook aan de dispositie- of nadeelseis is voldaan, aangezien eiser naar aanleiding van het advies [*causaliteitscriterium*] iets heeft nagelaten (aanmelding bij ziekenfonds en opzegging particuliere verzekering) [*voortbouwcriterium*] en hij daardoor nadeel heeft geleden (dubbele premieplicht). [*schadecriterium*].”^[83]

In dit geval expliciteert de rechtbank telkens tussen ronde haken hoe het dispositievereiste wordt getoetst. De drie criteria uit het model sluiten hier goed bij aan.

Een ander voorbeeld is *V-N 2005/55.2*. In dit geval had de Belastingdienst de belastingplichtige

(achteraf onjuist) geïnformeerd dat de tandartskosten aftrekbaar zijn in het jaar van de nota — en niet het jaar van betaling. In de literatuur is opgemerkt dat de rechtbank het probleem van het dispositievereiste “omzeilt” door “de gevolgen van de herhaalde drempeltoepassing als het ‘daarenboven’ lijden van schade aan te merken”.^[84] Mijns inziens is van “een kunstgreep” echter geen sprake. Toepassing van het model laat namelijk zien dat de belastingplichtige, vertrouwend op deze mededeling (causaliteitscriterium), de betaling van de nota over twee jaren spreidt (voortbouwcriterium). Achteraf wordt de belastingplichtige niet alleen in jaar 1, maar ook in jaar 2 geconfronteerd met een aftrekdrempel. Het dubbel in aanmerking moeten nemen van een aftrekdrempel leidt dan tot schade (schadecriterium), zoals de Rechtbank vaststelt. Ook hier is beslissend dat het nadeel *voldoende vaststaat* — de exacte omvang van de feitelijk geleden schade is irrelevant. De rechtbank werkt dit ook niet uit.^[85]

4.3 Rechtspraak: niet voldaan aan dispositievereiste

In de jurisprudentie, met name in de sfeer van de directe belastingen, zijn vele voorbeelden te vinden waarbij de belastingplichtige niet voldoet aan het dispositievereiste. Een analyse aan de hand van de voorstelde toetsing laat zien waar het in deze gevallen voor belastingplichtige “misgaat”. Samengevat is dat doorgaans niet wegens een gebrek aan “schade”, maar op een eerder criterium, namelijk op de voortbouwcriterium. Zo is in de arresten *BNB 1979/311*, *BNB 1988/148*, *BNB 1990/148* en *BNB 2010/314* geen sprake van schade als gevolg van handelen wegens gewekt vertrouwen.

In bijvoorbeeld *BNB 2010/314* besliste de Hoge Raad dat de belastingplichtige niet gerechtvaardigd mocht vertrouwen op een stroomschema van de Belastingdienst dat ten onrechte leidde tot volledige teruggaaf van de algemene heffingskorting. Nu geen sprake was “van schade ten gevolge van het voortbouwen op gerechtvaardigd vertrouwen”, was niet aan het dispositievereiste voldaan. In de conclusie bij dit arrest overwoog A-G IJzerman (ten overvloede) dat in rekening gebrachte heffingsrente zijns inziens niet als “schade” kan gelden, onder verwijzing naar het bepaalde ten aanzien van financieringskosten in *BNB 1991/77*.^[86] Ik meen echter dat hieruit geen algemene conclusies kunnen worden getrokken. De toetsing van het dispositievereiste is namelijk niet zozeer stukgelopen op schade, maar reeds op het niet-voortbouwen. Dat geldt eveneens voor de vele gevallen waarbij de belastingplichtige niet heeft gesteld of doen blijken dat sprake was van voortbouwen op gewekt vertrouwen.^[87]

Indien *onvoldoende* vaststaat of de belastingplichtige in rechtstreeks verband met de inlichting heeft gehandeld, is niet voldaan aan het causaliteitscriterium.^[88] Dat geldt ook als van causaliteit (chronologisch) geen sprake *kan* zijn. Zo overwoog het hof in *V-N 2015/64* dat “de gestelde onvolledige voorlichting bij de aangifte over 2011 bezwaarlijk de oorzaak ervan kan zijn dat belanghebbende in 2010 met zijn werkgever overeenkwam om verlof op te nemen”.^[89]

Al deze gevallen laten zien dat het dispositievereiste een “reality check” is op het gewekte vertrouwen. Zonder geleden schade bestaat geen aanleiding om verwachtingen van de burger op slechts inlichtingen te beschermen in afwijking van de wet.^[90]

4.4 “Dissonanten?”

In de jurisprudentie bestaan ook voorbeelden die op het eerste gezicht niet goed lijken in te passen in het leerstuk van het dispositievereiste. Zo is *BNB 1991/77* (onderdeel 2.3) een “dissonant” in het licht van de vertrouwensleer en het dispositievereiste. Het is simpelweg niet goed te verklaren waarom de

Hoge Raad — anders dan het hof — beslist dat de belastingplichtige met de financieringskosten als gevolg van de onjuiste inlichtingen niet voldoet aan het dispositievereiste, terwijl — ondanks het ontbreken van deze voorwaarde — het beroep op het vertrouwensbeginsel wél slaagt. De Hoge Raad had er ook voor kunnen kiezen de kwalificatie van inlichting “bij te buigen”^[91] tot toezegging (wat op basis van de feiten probleemloos had gepast^[92]), zodat het dispositievereiste niet aan de orde hoefde te komen. Maar de Hoge Raad heeft de kwalificatie van de inlichting behouden en het dispositievereiste over de band van de aanwezige bijzondere omstandigheden “omzeild”. Deze route was mijns inziens niet nodig geweest. Het model laat zien dat met het gegeven feitencomplex wel degelijk aan het dispositievereiste is voldaan: de belastingplichtige had, afgaande op inlichtingen van de fiscus (causaliteitscriterium), geïnvesteerd in een bedrijfspand (voortbouwcriterium), terwijl het achteraf wegvallen van de investeringsfaciliteit (een hogere belastingschuld) meebrengt dat de belastingplichtige financieringskosten moet maken (schadecriterium). Oftewel, een “zonneklaar”^[93] geval van schade. De (terechte) uitkomst van *BNB* 1991/77 past aldus adequaat (en zonder afwijking van de vertrouwensleer) in het leerstuk van het dispositievereiste.

Onvoldoende causaal verband

In V-N 2001/15.5^[94] was, net als in *BNB* 1977/286^[95], sprake van aantasting van de draagkracht van belastingplichtige. Toch besliste het hof in eerstgenoemde zaak met allerlei overwegingen dat niet was voldaan aan het dispositievereiste — en dat lijkt opmerkelijk.^[96] Indien echter eerst het voortbouw- en causaliteitscriterium worden getoetst, blijkt dat het *in casu* niet zozeer misging wegens gebrek aan schade, maar vanwege de andere criteria.^[97] Het was namelijk onvoldoende zeker of de teruggaaf wel was “opgegaan” aan noodzakelijk levensonderhoud in rechtstreeks verband met de onjuiste informatie.^[98] Het model geeft daarmee een eenvoudiger methode dan het “draagkrachtcriterium” en laat bovendien zien waarom dit geval wel degelijk past binnen de lijn in de rechtspraak.

4.5 Tussenconclusie

De analyse van de jurisprudentie in het licht van het model maakt inzichtelijk dat de aangehaalde voorbeelden waarin het aan het dispositievereiste is voldaan beter vallen te verklaren (onderdeel 4.2^[99]), net als de gevallen waarin niet is voldaan aan het vereiste (onderdeel 4.3^[100]). Ook valt op dat het schadecriterium in het model waarin — kort gezegd — wordt onderkend dat de (onverwachtse) belasting de oorzaak is van de schade en schade/belasting geen twee losstaande zaken zijn, *niet* leidt tot een ruimere of beperktere bescherming van gewekte verwachtingen dan de belastingrechter heeft geoordeeld. De uitkomst — een wel of niet geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel — blijft in alle gevallen gelijk (vgl. onderdeel 4.4^[101]). Wel geeft dit model meer duidelijkheid in de toetsingsmethode van het vereiste door de belastingrechter (vgl. onderdeel 4.2) en kan de (impliciete) lijn in de dispositierechtspraak worden gereconstrueerd, en beter worden verklaard.

5 Conclusie

Al sinds de introductie van het dispositievereiste in het belastingrecht bestaat onduidelijkheid over deze eis. Het centrale probleem is dat onduidelijk is wanneer sprake is van schade naast de wettelijke belasting en hoe de belastingrechter dat beoordeelt. In deze bijdrage heb ik betoogd dat het mogelijk is om meer duidelijkheid te scheppen in het dispositievereiste. Daartoe heb ik op basis van de criteria uit

de definitie van de Hoge Raad, de ratio van het leerstuk en diens bestuursrechtelijke “origine” een methode gereconstrueerd waarmee het dispositievereiste kan worden getoetst. Dit leidt tot een model met drie criteria: het *voortbouw*-, *causaliteits*- en *schadecriterium*. Kern daarbij is dat moet worden onderkend dat het telkens gaat om schade die wordt veroorzaakt doordat (afgaande op de inlichtingen) alsnog belasting is verschuldigd over iets waarvan de belastingplichtige meende dat geen (minder) belasting hoefde te worden betaald. Schade en belasting zijn daarbij geen onafhankelijke factoren, maar liggen in elkaars verlengde. Met deze benadering lijkt beter recht te worden gedaan aan de strekking van het dispositievereiste. Het vereiste beoogt immers uitsluitend gevallen te beschermen waarbij een lagere belastingaanslag wordt gerechtvaardigd doordat die (onjuiste) informatie schade heeft toegebracht aan de daarop voortbouwende belastingplichtige, zoals het voorgestelde schadecriterium laat zien. Een analyse van de dispositiejurisprudentie in het licht van dit model lijkt de lijn in de rechtspraak van “geslaagde en niet geslaagde gevallen” beter te kunnen verklaren. Bovendien leidt deze methode niet tot een ruimere of beperktere reikwijdte van de bescherming van gewekte verwachtingen voor belastingplichtigen. Wel biedt het meer duidelijkheid over de criteria waarmee de belastingrechter het dispositievereiste (reeds impliciet) toetst. Al met al is de rechtspraak minder vaag en casuïstisch dan wel wordt gesteld.

Voetnoten

[1]

Verbonden aan de Universiteit Leiden en Stibbe N.V.

[2]

HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311.

[3]

In rechtspraak en literatuur komen vele variaties voor (bijv. nadeelvereiste, dispositie-eis, schadevereiste, (vervolg)schade, voortbouwingschade, schade-element, dispositie-element). De belastingrechter gebruikt zeer zelden de term “dispositievereiste” (een uitzondering biedt HR 14 juni 2000, nr. 35 275, *BNB* 2000/330).

[4]

O.a. R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1996, p. 178 en 181; P.G.M. Jansen, *Beginnelsen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu 2013, p. 75.

[5]

Happé 1996, p. 178.

[6]

Vgl. H.J. Hofstra bij HR 7 september 1977, nr. 18 441, *BNB* 1977/286; J.P. Scheltens bij *BNB* 1979/311 en HR 3 januari 1990, nr. 26 325, *BNB* 1990/148 en in zijn bijdrage in B. Baardman (red.), *De plaats van Hoge Raad in het huidige rechtsbestel*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1988, p. 133.

[7]

Vgl. Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 315; P. Nicolai, *Beginnelsen van behoorlijk bestuur*, (diss. Amsterdam), Deventer: Kluwer 1990, p. 366; Happé 1996, p. 110.

[8]

HR 12 april 1978, *NJ* 1979/533 (*Doorbraakarresten*).

[9]

Uitgebreider zie Happé 1996, onderdeel 2.

[10]

Het dispositievereiste kan ook gelden bij het beëindigen van gewekt vertrouwen, bijv. *BNB* 2000/330.

[11]

Voor algemene inlichtingen zie *BNB* 1988/148 en *BNB* 1990/148.

[12]

Soms wordt ook de eis van juiste voorinformatie genoemd, bijv. HR 7 december 1994, nr. 29 918, *BNB* 1995/36.

[13]

In de fiscale literatuur doorgaans zo aangeduid, bijv. N. Gorissen, *Geweekt vertrouwen in Europees perspectief* (diss. Maastricht), Amersfoort: Sdu 2008, p. 113; Happé 1996, p. 178.

[14]

Cursivering TC. Vgl. *BNB* 1979/311, *BNB* 1988/148 en *BNB* 1990/148.

[15]

Scheltens 1988, p. 132.

[16]

Happé 1996, p. 178; Gorissen 2008, p. 113.

[17]

O.a. E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2016, 4.3.3.B; Jansen 2013, p. 75; Happé 1996 p. 178, 181.

[18]

Vgl. Happé 1996, p. 181; Poelmann 2016, 4.3.3.B.

[19]

Poelmann 2016, 4.3.3.B.

[20]

Bijv. Poelmann 2016, 4.3.3.B; Jansen 2013, p. 75-76; Gorissen 2008, p. 113-114, L.A. de Blieck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2015, p. 302.

[21]

Een uitzondering biedt Happé 1996, p. 178-183.

[22]

O.a. Happé 1996, p. 179.

[23]

Kritisch is Scheltens bij *BNB* 1979/311, *BNB* 1990/148, Scheltens 1988, p. 133; Hofstra bij *BNB* 1977/286. Ook: P. den Boer bij HR 9 maart 1988, nr. 24 199, *BNB* 1988/148.

[24]

HR 19 december 1990, nr. 25 957, *BNB* 1991/77.

[25]

Bijzondere Regionale Toeslag op de investeringspremie, art. 61d Wet IB 1964.

[26]

Vgl. cassatiemiddel II in *BNB* 1991/77.

[27]

BNB 1991/77, r.o. 4.3.

[28]

Bijv. Poelmann 2016, 4.3.3.B; Happé 1996, p. 182; Jansen 2013, p. 75; Encyclopedie de Vakstudie Algemeen Deel, aant. 1.11.61 bij art. 11 AWR; concl. A-G IJzerman bij HR 24 september 2010, nr. 08/03539, *BNB* 2010/314, onderdeel 4.26; De Blieck 2015, p. 302.

[29]

De Blieck 2015, p. 113 merkt op dat dit een specifiek geval betreft.

[30]

Zie onderdeel 2.1 en over *BNB* 1991/77 onderdeel 4.4.

[31]

Vgl. Happé 1996, p. 112. In de literatuur is wel gesteld dat de uiting net zo goed als toezegging gekwalificeerd had kunnen worden, voor welke categorie het dispositievereiste niet geldt (bijv. G.J. Leijenhof bij *BNB* 1991/77 en Smit in *FED* 1991/194), maar dit biedt geen verklaring voor de wijze waarop de Hoge Raad de schade hier (dis)kwalificeert.

[32]

R.o. 6 van de hofuitspraak bij *BNB* 1991/77.

[33]

Zie het gebruikte voorbeeld bij het dispositievereiste in Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male 2014, p. 319-320, dat sterke gelijkenis vertoont met de casus van *BNB* 1991/77.

[34]

Vgl. Scheltens bij *BNB* 1979/311; *BNB* 1990/148 en Scheltens 1988, p. 133.

[35]

Vgl. noot 4; Poelmann 2016, 4.3.3.B.

[36]

Bijv. enerzijds vormt geen "dispositieschade" heffingsrente of advieskosten (ECLI:NL:GHARL:2015:9564, r.o. 4.10-4.11) en "geleden ellende en slapeloze nachten" (ECLI:NL:GHSHE:2008:BD6166, r.o. 4.5); anderzijds vormt wel "dispositieschade" niet-afgewentelde omzetbelasting (ECLI:NL:RBARN:2008:BG6100), BPM (ECLI:NL:GHSHE:2008:BF9940), toeristenbelasting (ECLI:NL:GHAMS:2015:1947, r.o. 4.5.10) of een dubbele premieplicht (ECLI:NL:RBARN:2006:AZ3096, r.o. 4).

[37]

Dat betreft een ander, principiële vraagstuk naar de reikwijdte van bescherming van verwachtingen ontleend aan inlichtingen, bijv. Den Boer bij *BNB* 1988/148.

[38]

Zie onderdeel 2.3; vgl. aantekening bij Rb. Haarlem 20 september 2005, *V-N* 2005/55.2 en bij Hof 's-Hertogenbosch 26 november 2010, *V-N* 2011/17.10 ("Ook [bij het dispositievereiste] geldt uitdrukkelijk dat het moeten voldoen van de uit de wet belopen belastingschuld geen schade vormt").

[39]

Vgl. Nicolaï 1990, p. 366-367; M. Scheltema & W. Konijnenbelt, *De rechtsverwerking in het administratieve recht* (Preadviezen VAR), Groningen: Tjeenk Willink 1975, p. 104.

[40]

Konijnenbelt 1975, p. 104.

[41]

O.a. R.J.N. Schlössels e.a., *Kern van het bestuursrecht*, Den Haag: Boom 2013, p. 192-193; *BNB* 2010/314, r.o. 3.3.3; P.J. Wattèl, *De juridische betekenis van uitspraken van bewindsliden bij de totstandkoming van (belasting)wetgeving*, *FED* 1990/335.

[42]

Vgl. *BNB* 1979/311 en P.G.H. Albert bij *BNB* 2010/314.

[43]

Vgl. Scheltens bij *BNB* 1979/311, onderdeel 5.

[44]

Bijv. Nicolaï 1990, p. 366 e.v.; Den Boer bij *BNB* 1988/148; Happé 1996, p. 183.

[45]

Konijnenbelt 1975, p. 104.

[46]

Zie bijv. J. van Kreveld, 'Doorbraakarresten' in F.H. van der Burg e.a., *AB Klassiek, Standaarduitspraken bestuursrecht, opnieuw geannoteerd*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1991, p. 114; M. Scheltema, 'Welke gevolgen verbindt het bestuursrecht aan beleid?', *WFR* 1990/499; F.H. Kistenkas, 'Contralegemjurisprudentie en anterieure beleidsregels', *WFR* 1993/1145. Vervolgens bijv. G.J. van Leijenhorst, 'Belastingheffing, een kwestie van vertrouwen', *WFR* 1993/773.

[47]

Konijnenbelt 1975, p. 104.

[48]

Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male 2014, p. 358.

[49]

Over bestuursrechtelijke vraagstukken rondom het dispositievereiste zie T.A. Cramwinckel & N. van Triet, 'Het dispositievereiste en het vertrouwensbeginsel bij toezeggingen en inlichtingen', *NTB* 2016/5.

[50]

H.D. van Wijk & W. Konijnenbelt, *Hoofdstukken van administratief recht*, Culemborg: Lemma 1988, p. 104-105.

[51]

Vgl. Kistenkas, *WFR* 1993/1145, onderdeel 4.1; J.B.M. Vranken, N. Verheij & J. de Hullu, *Vertrouwensbeginsel en rechtszekerheid in Nederland*, VAR Preadviezen, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1997, p. 87, Verheij bij *AB* 2005/311, punt 2; R.H. Happé, 'Vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel en het beleidsmatige handelen van de Belastingdienst', *NTB* 2005/2, p. 41, nr. 5.

[52]

Noot 41.

[53]

Vgl. Scheltens bij *BNB* 1983/15.

[54]

Vgl. Happé 1996 p. 180.

[55]

Happé 1996, p. 182. Vgl. Poelmann 2016.

[56]

Zie noot 50.

[57]

Vgl. Poelmann 2016; Happé 1996, p. 181.

[58]

Bijv. Scheltens bij *BNB* 1979/311.

[59]

Vgl. Scheltens 1988, p. 133.

[60]

Happé 1996, p. 182; Poelmann 2016.

[61]

Concl. A-G Wattel bij HR 28 februari 2001, nr. 35 557, *BNB* 2001/295 (*Drielandenpunt-arrest*), onderdeel 8.22.

[62]

P. Wattel, 'Relativering van formele rechtskracht en een omgekeerde twee-wegenleer', *WFR* 1991/123, onderdeel 3.3. Schadevergoeding (bijv. via de civiele rechter) blijft buiten beschouwing.

[63]

Vgl. Van Wijk, Konijnenbelt en Van Male, *Hoofdstukken van administratief recht*, Den Haag: Vuga Boekerij 1996, p. 415.

[64]

CRvB 18 februari 1975, *AB* 1976, 63. Hierover bijv. Schlössels e.a. 2013, p. 193; Van Wijk, Konijnenbelt, Van Male 2014, p. 359.

[65]

HR 6 december 1989, nr. 25 738, *BNB* 1990/51.

[66]

TC 16 december 1957, *BNB* 1958/107.

[67]

HR 14 oktober 1970, *BNB* 1971/3.

[68]

Vgl. Hof Amsterdam 23 april 2015, *Belastingblad* 2015/325, r.o. 4.5.9-4.5.11 en Rb. 's-Hertogenbosch 14 november 2012, *Belastingblad* 2013/23.

[69]

Happé 1996, p. 179.

[70]

Bijv. Rb. Arnhem 14 november 2008, AWB 08/2120, *V-N* 2009/6.3.3; Hof 's-Hertogenbosch 7 augustus 2008, nr. 07/00100, *V-N* 2009/7.36; Rb. Breda 11 april 2012, *Belastingblad* 2012/342, r.o. 2.7.

[71]

Overigens erkende de Hoge Raad in *BNB* 1971/3 weliswaar de aanwezigheid van schade, maar verwees daarvoor naar de civiele rechter.

[72]

Scheltens bij *BNB* 1979/311 over *BNB* 1958/107 en *BNB* 1971/3.

[73]

Vgl. Scheltens bij *BNB* 1979/311.

[74]

Scheltens had daarom minder bezwaar tegen het dispositievereiste bij indirecte belastingen, vgl. bij *BNB* 1979/311, *BNB* 1990/148 en Scheltens 1988, p. 133.

[75]

Beschouwd als “voorloper” van *BNB* 1979/311, vgl. Scheltens bij *BNB* 1979/311, onderdeel 5; Poelmann 2016, Jansen 2013, p. 75, Happé 1996, p. 181.

[76]

Waarbij het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt (anders: *BNB* 1995/36).

[77]

BNB 1977/286.

[78]

Scheltens 1988, p. 133; Happé 1996 p. 182.

[79]

Zie bij noot 75.

[80]

De Blieck 2015, p. 256.

[81]

De wijze van besteding doet er niet toe (vgl. Happé 1996, p. 181-182). De voortbouwtoets is neutraal.

[82]

Rb. Arnhem 22 november 2006, nr. 06/2881, *V-N* 2007/20.3.4.

[83]

Zie ook HR 25 februari 2005, nr. 40 157, *BNB* 2005/172; aantekening in *V-N* 2005/13.3.

[84]

Vgl. de aantekening bij Rb. Haarlem 20 september 2005, nr. 05/757, *V-N* 2005/55.2.

[85]

Vgl. Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male 1996, p. 415; CRvB 18 februari 1975, *AB* 1976/63; onderdeel 3.2.3.

[86]

Concl. A-G IJzerman bij *BNB* 2010/314, onderdeel 4.26.

[87]

O.a. Rb. Leeuwarden 23 september 2010, nr. 09/03033, *V-N* 2010/63.3.1, r.o. 3.3; Rb. Arnhem 1 februari 2011, *AWB* 10/1461, *V-N* 2011/20.23.9; Hof Arnhem-Leeuwarden 9 juni 2015, nr. 14/01118, *V-N* 2015/40.18.7, r.o. 4.4.

[88]

Vgl. Happé 1996, p. 180. Bijv. in Hof Amsterdam 16 december 2010, nr. 09/00679, *V-N* 2011/11.4.

[89]

Hof Arnhem-Leeuwarden 6 oktober 2015, nr. 15/00067, *V-N* 2015/64.

[90]

Vgl. onderdeel 3.1.2.

[91]

Vgl. "herkwalificeren" door de Hoge Raad in bijv. *BNB* 2010/314 (van standpuntbepaling tot inlichting) en in *BNB* 2008/200 (van inlichtingen tot beleid).

[92]

De brief en "bijzondere omstandigheden" wijzen de facto in de richting van een toezegging, vgl. noot 31.

[93]

Vgl. Van Wijk & Konijnenbelt 1988, p. 356.

[94]

Hof 's-Gravenhage 12 december 2000, nr. 99/30344, *V-N* 2001/15.5.

[95]

Zie onderdeel 4.2.

[96]

Wegens het criterium aantasting van de draagkracht, vgl. Happé 1996, p. 182.

[97]

Zie ook de gevallen uit noot 91.

[98]

Vgl. aantekening bij *V-N* 2001/15.5.

[99]

Bijv. *BNB* 1990/51, *BNB* 2000/330, *BNB* 1977/286.

[100]

Bijv. *BNB* 1979/311, *BNB* 1988/148, *BNB* 1990/148, *BNB* 2010/314.

[101]

Bijv. *BNB* 1991/77.